



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14/02/2022
Αριθμός Απόφασης: 282

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 - Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Ν.4223/2013 (Ε.Ν.ΦΙ.Α.) της Α.Α.Δ.Ε., για το έτος 2021 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Ν.4223/2013 (Ε.Ν.ΦΙ.Α.) της Α.Α.Δ.Ε., για το έτος 2021, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, **με Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από, με αριθμό ειδοποίησης και με αριθμό δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ύψους 14.024,34€ (5.467,23€ κύριος φόρος + 10.115,37€ συμπληρωματικός φόρος – 1.558,26 Έκπτωση Φ.Π. Άρθ. 7) για το έτος 2021.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Με την επιβολή του κύριου και του συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ παραβιάζονται οι διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 και του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος (απαγόρευση της φορολόγησης της ίδιας φορολογητέας ύλης σε βάρος του ίδιου προσώπου για την ίδια αιτία, διότι με το συμπληρωματικό φόρο η ακίνητη περιουσία άνω των 250.000 ΕΥΡΩ φορολογείται, ενώ το κάθε ακίνητο που αποτελεί την περιουσία έχει φορολογηθεί και ως μονάδα,
2. Με την επιβολή του κύριου και του συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ παραβιάζονται οι διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος καθώς και του 1^{ου} άρθρου του πρόσθετου πρωτ. της Ε.Σ.Δ.Α. καθώς με την επιβολή φόρου σε όλα τα ακίνητα χωρίς τη δυνατότητα πρόβλεψης διαδικασίας ανταπόδειξης σχετικά με την πραγματική φοροδοτική ικανότητα του υπόχρεου ιδιοκτήτη του ακινήτου παραβιάζεται η αρχή της φορολόγησης του πολίτη ανάλογα με τις δυνάμεις του. Με τη φορολόγηση αυτού του ύψους θα οδηγηθεί σε απώλεια της περιουσίας του. Έπρεπε να υπάρχει μηδενικός συντελεστής για απρόσοδα ακίνητα.

Σχετικά με τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1,2 και 3 του Ν.4223/2013 «Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους. 2.Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας ,...3.Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο».

Επειδή, ο επιβαλλόμενος βάσει των διατάξεων των άρθρων 1 και 5 του ν. 4223/2013 συμπληρωματικός φόρος δεν αποτελεί ξεχωριστό, αυτοτελή φόρο αλλά τμήμα της συνολικής επιβάρυνσης του ΕΝΦΙΑ, ειδικότερα δε αποτελεί στοιχείο επαύξησης της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, με κριτήριο τη φοροδοτική ικανότητα του υποκειμένου στον φόρο, η οποία διαμορφώνεται από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας. Συνεπώς, δεν υφίσταται θέμα επιβολής διπλής φορολόγησης.

Σχετικά με τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή, ο νομοθέτης με τη θέσπιση του ΕΝ.Φ.Ι.Α., απέβλεψε, επιτρεπτός κατά το άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης (πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δεδομένου ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣτΕ 1972/2012, ΣτΕ 3343/2013).

Ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το ακίνητο δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του επιδίκου φόρου, της υπάρξεως (ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά, μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως.

Ως προς τον λόγο περί εξαντλήσεως της φοροδοτικής ικανότητας, επισημαίνουμε ότι κατά το αρ. 4§5 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Καθ' ερμηνεία της εν λόγω συνταγματικής διάταξης, γίνεται παγίως δεκτό ότι από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και

αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών [βλ. (ΟΛ) ΣτΕ 3342-5/2013, 1685/2013, 1972/2012, 1285,1286/2012, 2469-2471/2008, ΣτΕ 21116/12, 693/2011, 3485/2007 κλπ.].

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992,2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στα άρθρα 3 και 7 του ν. 4223 αναφέρονται λεπτομερώς οι περιπτώσεις απαλλαγής και έκπτωσης από τον φόρο τηρουμένων των αναλόγων προϋποθέσεων, οι οποίες τίθενται ακριβώς για την προάσπιση του ελαχίστου ορίου διαβίωσης των φορολογουμένων. Με τα άρθρα αυτά αποτυπώνεται η βούληση του νομοθέτη στην προάσπιση εκείνων των κοινωνικών ομάδων που έχουν την ανάγκη ελάφρυνσης από τα φορολογικά βάρη της ακίνητης περιουσίας που κατέχουν.

Επειδή, το δικαίωμα στην ιδιοκτησία στηρίζεται στις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος, ενώ συγχρόνως κατοχυρώνεται και στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.).

Ειδικότερα, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 17 παρ. 1 του Συντάγματος : « *Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος.* »

Επίσης, με την διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 του πρώτου πρόσθετου πρωτοκόλλου της Σύμβασης της Ρώμης (Ε.Σ.Δ.Α.) « Δια την προάσπισιν των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών », ορίζεται ότι : « *Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ει μη δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουσι το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύι Νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων».*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η επιβολή της ως άνω φορολογικής επιβαρύνσεως είναι συνταγματικά ανεκτή και συμβατή με το δίκαιο της Ε.Σ.Δ.Α. (πρβλ. τις υπ' αριθ. 3342-5/2013 και 1972/2012 ΟλΣτΕ) . Και τούτο γιατί η εκπλήρωση των φορολογικών και λοιπών δημοσιονομικών βαρών εκ μέρους των κατόχων περιουσίας αποτελεί συνταγματική υποχρέωση, απορρέουσα από

τα άρθρα 4 και 78 του Συντάγματος, αλλά συγχρόνως και ένα συμβατό προς την Ε.Σ.Δ.Α. περιορισμό της ιδιοκτησίας και της περιουσίας τους γενικότερα για λόγους δημόσιας ωφέλειας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, αν συντρέχουν λόγοι δημόσιου συμφέροντος, είναι επιτρεπτή η θέσπιση από το νομοθέτη ρυθμίσεων, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας που καταρχήν προστατεύεται από τις εν λόγω διατάξεις, εφόσον οι ρυθμίσεις αυτές είναι πρόσφορες για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου δημόσιου σκοπού και συμβατές με την αρχή της αναλογικότητας (**ΟΛΣΤΕ 3173/2014**).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Ε.Δ.Δ.Α., η επιβολή φορολογικών βαρών εμπίπτει στον σκληρό πυρήνα των προνομίων της δημόσιας εξουσίας, στον οποίο δεσπόζει η δημοσίου χαρακτήρα σχέση ανάμεσα στον φορολογούμενο και την κοινωνία (απόφαση της 12-7-2001 - Ferazzini κατά Ιταλίας, αρ. 29). Επίσης, το ως άνω Ευρωπαϊκό Δικαστήριο εκτιμά ότι, όταν το Κράτος υιοθετεί μια φορολογική πολιτική, ο εθνικός νομοθέτης διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης, η δε σχετική νομοθεσία ελέγχεται μόνο υπό το πρίσμα ότι δεν στερείται λογικής βάσης και ότι υπάρχει μια λογική ισορροπία (χρυσή τομή) μεταξύ της προστασίας του γενικού συμφέροντος που επιτάσσει την πληρωμή των φόρων αφενός και της ατομικής περιουσίας αφετέρου. Ειδικότερα, πρέπει να υπάρχει μια λογική αναλογική σχέση των μέσων που χρησιμοποιούνται και του επιδιωκόμενου σκοπού.

Στο ζήτημα, όμως, του προσδιορισμού της δημόσιας ωφέλειας, η οποία είναι εκ φύσεως ευρεία, ο εθνικός νομοθέτης διαθέτει μεγάλη διακριτική ευχέρεια, προκειμένου να ασκεί κοινωνική και οικονομική πολιτική, ο δε ευρωπαίος δικαστής σέβεται τον τρόπο, με τον οποίο ο νομοθέτης αντιλαμβάνεται τις επιταγές της δημοσίας ωφέλειας, εκτός εάν αποδειχθεί ότι η κρίση του στερείται ορθολογικής βάσης (απόφαση της 23-10-1997 - National & Provincial Building Society κλπ. κατά Ηνωμένου Βασιλείου, αρ. 80, απόφαση της 11-1-2007- Μαμιδάκης κατά Ελλάδος, αρ. 44, απόφαση της 20-9-2011 - Neftyanaya Kompaniya Yucos κατά Ρωσίας, αρ. 559, 566, απόφαση της 1^{ης} Μαρτίου 2001-Μαλαμά κατά Ελλάδος, αρ. 46-47).

Εν προκειμένω, αφενός μεν η επιβολή του ένδικου φόρου θεσπίζεται κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό, αφετέρου δε λαμβάνει χώρα εν μέσω εξαιρετικότητας οικονομικών συνθηκών, κατά τα παγκοίμως γνωστά, επομένως είναι πρόδηλο ότι υφίστανται στο ακέραιο οι ως άνω αξιούμενες προϋποθέσεις θεμιτής επιβολής του και ως εκ τούτου, με την εν λόγω επιβολή, δεν παραβιάζεται το δικαίωμα του προσφεύγοντος στην ιδιοκτησία, όπως αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή, γενικότερα για όλους τους προβαλλόμενους λόγους που θέτουν θέμα αντισυνταγματικότητας θέλουμε να επισημάνουμε ότι ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, κατά της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Ν.4223/2013 (Ε.Ν.Φ.Ι.Α.) της Α.Α.Δ.Ε., για το έτος 2021.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:
Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2021: 14.024,34€ (5.467,23€ κύριος φόρος + 10.115,37€ συμπληρωματικός φόρος – 1.558,26 Έκπτωση Φ.Π. Άρθ. 7).

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Ν.4223/13 (Α.Χ.Κ.) της Α.Α.Δ.Ε.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.